

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. március 18.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – Az ingatlanból származó tőkegyereséget terhelő adó – A tőke szabad mozgása – Adóalap – Hátrányos megkülönböztetés – A belföldi illetőségűekkel azonos módon történő adózás választásának lehetősége – Az uniós joggal való összeegyeztethetőség”

A C-388/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD], Portugália) a Bírósághoz 2019. május 17-én érkezett, 2019. április 30-i határozatával terjesztett elő az

MK

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, és N. Jääskinen (előadó bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: M. Longar tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. október 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- MK képviseletében A. Gaspar Schwalbach advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno és P. Barros da Costa, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso, N. Gossement és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. november 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 18. cikk és az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az MK és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália; a továbbiakban: AT) között folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya az utóbbi által kibocsátott, MK-nak a 2017. évre vonatkozó jövedelmét érint? adóhatározat.

Jogi háttér

3 A Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singularesnek (a személyi jövedelemadóról szóló törvény) az alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: CIRS) a „T?kenyereség” cím? 43. cikkének (1) és (2) bekezdésében a következ?képpen rendelkezett:

„1 – A t?kenyereségnek min?sül? jövedelem értéke az adott évben elért t?kenyereségek és elszenvedett t?keveszteségek egyenlege, az alábbi rendelkezésekben foglaltak szerint számítva.

2 – Az el?z? bekezdésben hivatkozott egyenleg – akár pozitív, akár negatív – értékének mindössze 50%-át kell figyelembe venni a belföldi illet?séggel rendelke? személyek által végrehajtott, a 10. cikk 1. bekezdésének a), c) és d) pontjában felsorolt átruházások esetében.”

4 E törvény 68. cikkének (1) bekezdése határozza meg a progresszív adósávokat. 2017-ben a 80 640 eurót meghaladó adóköteles jövedelmekre a 48%-os maximális adómérték vonatkozott.

5 Az említett törvény 68A. cikke szerint 2,5%-os szolidaritási különadó terhelte a 80 000 és 250 000 euró közötti adóköteles jövedelmet, a különadó mértéke ezen összegen felül pedig 5% volt.

6 A CIRS „Különleges adómértékek” cím? 72. cikke többek között a következ? rendelkezéseket tartalmazta:

„1 – 28%-os autonóm adómérték alkalmazandó a következ?kre:

a) a 10. cikk 1. bekezdésének a) és d) pontjában említett, külföldi illet?ség? személyek által elért t?kenyereség, feltéve hogy az nem portugál területen található állandó telephelyt?l származik;

[...]

9 – Az Európai Unió és az Európai Gazdasági Térség [(EGT)] másik tagállamában illet?séggel rendelke? adóalanyok, feltéve hogy ez utóbbi esetben adójogi területen információcsere áll fenn, az 1. bekezdés a) és b) pontjában és a 2. bekezdésben említett jövedelmekkel kapcsolatban választhatják a szóban forgó jövedelmek azon adómérték szerinti adózását, amely a 68. cikk 1. bekezdésében szerepl? táblázat alapján alkalmazandó lenne abban az esetben, ha e jövedelmeket portugál területen illet?séggel rendelke? adóalanyok szereznék meg.

10 – Az el?z? bekezdésben említett adómérték meghatározása során a belföldi illet?ség? adóalanyokkal azonos feltételek szerint kell figyelembe venni minden jövedelmet, ideértve az említett területen kívül szerzett jövedelmeket.

[...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

7 MK Franciaországban rendelkezik adóilletéssel.

8 2002. január 17-én MK 79 807,66 euró vételárért megvásárolt egy portugáliai ingatlant.

9 2017. július 17-én MK 180 000 euró áron értékesítette ezt az ingatlant.

10 2018. május 31-én MK benyújtotta az időszakos adóbevallását, amelyben egy 8800 euró összegű, ingatlanból származó jövedelem mellett bejelentette az említett ingatlan eladását, valamint az említett ingatlan megvételéhez és eladásához kapcsolódó kiadásokat és költségeket.

11 Ezen adóbevallás elölapján MK a 8 B táblázatban bejelölte a 4. rovatot (amely a „külföldi illetéssel adóalanyokra” vonatkozik), a 6. rovatot (amely „az Európai Unió egyik országában illetéssel rendelkező adóalanyra” vonatkozik) és a 7. rovatot (amely a külföldi illetéssel adóalanyokra alkalmazandó adózás választását teszi lehetővé), kizárva a 9. rovat választását (a CIRS 68. cikkében foglalt általános adómérték szerinti adózás) és a 10. rovat választását (a belföldi illetéssel adóalanyokra alkalmazandó szabályozás választása).

12 Az AT 2018. július 5-én a 2017. évre vonatkozó jövedelemadó címén 24 654,22 euró összegű adót megállapító határozatot hozott, amelyben a személyi jövedelemadóról szóló törvény 72. cikkének (1) bekezdése alapján a külföldi illetéssel személyekre alkalmazandó 28%-os egységes adómértéket alkalmazta az ingatlanból származó tényszereség teljes pozitív egyenlegére, az MK által az adóbevallásán megjelölt választásnak megfelelően.

13 MK 2018. november 30-án megtámadta az említett adóhatározatot a kérdést elterjesztő bíróság, a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD], Portugália) előtt, arra hivatkozva, hogy e határozat jogellenes, mivel olyan jogszabályi rendelkezéseken alapul, amelyek a Portugál Köztársaságtól eltérő más tagállamokban adóilletéssel rendelkező adóalanyokat (a továbbiakban: külföldi illetéssel személyek) hátrányosan megkülönböztetik a Portugáliában adóilletéssel rendelkező adóalanyokhoz képest, és MK azzal érvelt, hogy a Bíróság által a 2007. október 11-i Hollmann ítéletben (C-443/06, EU:C:2013:700) megállapítottak szerint e jogi szabályozás a ténének az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében előírt szabad mozgását érintő korlátozásnak minősül.

14 A kérdést elterjesztő bíróság előtt az AT arra hivatkozott, hogy az alapügy tényállására alkalmazandó jogi szabályozás eltér a 2007. október 11-i Hollmann ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600) alapjául szolgáló tényállásra alkalmazandó jogi szabályozástól. A kérdést elterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy ebben az ítéletben a Bíróság valóban megállapította, hogy a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése, amely előírja, hogy csak a portugáliai illetéssel adóalanyok által elért tényszereséget veszik figyelembe 50%-os mértékben, súlyosabb adóterhet eredményez a külföldi illetéssel személyek számára, és ezáltal a ténke szabad mozgását érintő, az EUMSZ 63. cikk által tiltott korlátozásnak minősül.

15 Az AT azonban kifejti, hogy a 2007. október 11-i Hollmann ítéletet (C-443/06, EU:C:2007:600) követően a portugál jogalkotó módosította az alkalmazandó jogi szabályozást oly módon, hogy a CIRS 72. cikkének (9) és (10) bekezdésében bevezette annak lehetőségét, hogy a külföldi illetéssel személyek a portugáliai illetéssel személyekre alkalmazandóhoz hasonló adózási rendszert válasszanak, és ily módon részesüljenek a CIRS 43. cikkének (2) bekezdésében előírt

50%-os csökkentésben, valamint a progresszív adómértékekben, feltéve hogy Portugáliában a nemzetközi szinten szerzett teljes jövedelmüket érintő adóbevallást tesznek. Márpedig a jelen ügyben MK a CIRS 72. cikkének (1) bekezdésében előírt adózási rendszert választotta, nem pedig a CIRS 72. cikkének (9) és (10) bekezdésében előírt rendszert.

16 MK azonban emlékeztet arra, hogy a Bíróság egy olyan ügyben, amely a letelepedés szabadságával függött össze, megállapította, hogy a hátrányosan megkülönböztető adórendszer és egy más, hátrányos megkülönböztetéstől mentes adórendszer közötti választás lehetősége nem szüntetheti meg az előbbi adórendszer hátrányosan megkülönböztető hatásait (2010. március 18-ai Gielen ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 50. és 51. pont).

17 Így a kérdést előterjesztő bíróságban az a kérdés merült fel, hogy a portugál adójoknak a 2007. október 11-ai Hollmann ítéletet (C-443/06, EU:C:2007:600) követő módosításai, azaz többek között a külföldi illetőségű személyek számára biztosított azon lehetőség bevezetése, hogy a CIRS 72. cikkének (9) és (10) bekezdése alapján a belföldi illetőségűekre alkalmazandóhoz hasonló adózási rendszert válasszanak, és ily módon részesüljenek az említett törvény 43. cikkének (2) bekezdésében előírt csökkentésben, elegendőek-e a tőke szabad mozgását érintő, a Bíróság ezen ítéletében megállapított korlátozásnak az orvoslásához.

18 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ 18., EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk] együttes rendelkezéseit [...], hogy azokkal ellentétes a jelen ügy tárgyát képezőhöz hasonló olyan nemzeti jogi szabályozás (a [CIRS] 43. cikkének (2) bekezdése), [amelyet az említett törvény 72. cikke (9) és (10) bekezdésének a bevezetésével módosítottak] annak lehetővé tétele [érdekében], hogy az adott tagállamban (Portugália) található ingatlanoknak az Európai Unió másik tagállamában (Franciaország) illetéssel rendelkező adóalany által történő értékesítéséből származó tőkenyereséget opcionális jelleggel ne terhelje magasabb adóteher, mint amelyet az ingatlanok helye szerinti tagállamban illetéssel rendelkező adóalany által az ugyanilyen típusú ügylet révén elért tőkenyereségre alkalmaznának?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 18., EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely annak lehetővé tétele érdekében, hogy az e tagállamban fekvő ingatlanoknak a valamely más tagállamban illetéssel rendelkező adóalany általi átruházásából származó tőkenyereséget ne terhelje nagyobb adóteher, mint amelyet az ilyen típusú ügylet esetében az előbbi tagállamban illetéssel rendelkező személy által elért tőkenyereségre alkalmaznának, az alkalmazandó adózási rendszert az említett adóalany választásától teszi függővé.

Az alkalmazandó elvekről és szabadságokról

20 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 18. cikk csak az uniós jog által szabályozott azon helyzetekben alkalmazható önállóan, amelyekre az EUM-Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt (lásd ebben az értelemben: 2007. október 11-ai Hollmann ítélet, C-443/06, EU:C:2007:600, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Márpedig az EUM?Szerz?dés többek között a 63. cikkében a t?ke szabad mozgásának területén a hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt tartalmaz (lásd ebben az értelemben: 2007. október 11?i Hollmann ítélet, C?443/06, EU:C:2007:600, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Ezenfelül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az ingatlanbefektetés megszüntetését érint?, az alapügy tárgyát képez?höz hasonló ügylet t?kemozgásnak min?sül (2007. október 11?i Hollmann ítélet, C?443/06, EU:C:2007:600, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ebb?l következik, hogy a valamely tagállam területén fekv? ingatlanok a külföldi illet?ség? természetes személyek által ellenérték fejében történ? átruházása az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik.

24 Ezenfelül, mivel az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat nem említ egyetlen olyan tényez?t sem, amely alapján az ilyen ügylet az EUMSZ 64. cikk hatálya alá tartozna, a jelen ügyben a kérdést nem kell e cikk rendelkezéseire tekintettel vizsgálni.

A t?ke szabad mozgásáról

25 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk értelmében – az EK 65. cikkben foglalt indokokra is figyelemmel – tilos a tagállamok közötti t?kemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

26 A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy a portugáliai ingatlan visszerthes átruházásából származó t?kenyeresség tekintetében a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése és 72. cikkének (1) bekezdése eltér? adószabályozást írt el? attól függ?en, hogy az jövedelemadó alanya e tagállamban rendelkezik-e illet?séggel.

27 Konkrétan a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése alapján a belföldi illet?ség? személyek által portugáliai ingatlan átruházása során szerzett t?kenyeresség összegét csak annak 50%-áig vették figyelembe. Ezzel szemben a külföldi illet?ség? személyek esetében a CIRS 72. cikkének (1) bekezdése az ilyen t?kenyeresség teljes összegének a 28%-os önálló adómérték szerinti megadóztatását írta el?.

28 Ebb?l az következik, hogy e rendelkezések szerint az ilyen típusú t?kenyeresség adóalapja a belföldi és a külföldi illet?ség? személyek esetében nem volt azonos. Így ugyanazon portugáliai ingatlan értékesítése során szerzett t?kenyeresség esetén a külföldi illet?ség? személyeknek magasabb volt az adóterhük, mint a belföldi illet?ség? személyeknek, következésképpen ez utóbbiaknál kedvez?tlenebb helyzetben voltak (lásd ebben az értelemben: 2007. október 11?i Hollmann ítélet, C?443/06, EU:C:2007:600, 37. pont).

29 Míg ugyanis a CIRS 72. cikkének (1) bekezdése értelmében a külföldi illet?ség? személyek a teljes megszerzett t?kenyerességet magában foglaló adóalapra alkalmazott 28%-os adómérték szerint adóztak, az, hogy a belföldi illet?ség? személyek által megszerzett t?kenyereségb?l képzett adóalapnak kizárólag a felét vették figyelembe, lehetővé tette az utóbbi személyek számára, hogy ennek keretében szisztematikusan csekélyebb adóteherben részesüljenek, függetlenül attól, hogy a teljes jövedelmükre milyen adómérték alkalmazandó, mivel a portugál kormány észrevételei szerint a belföldi illet?ség? személyek jövedelmét terhel? adóra olyan progresszív adókulcsú táblázat vonatkozik, amelynek a legmagasabb adómértéke 48%, és ez annak ellenére is igaz, hogy a 80 000 és 250 000 euró közötti adóköteles jövedelmet szolidaritási különadó terhelte, amelynek mértéke ezen összegen felül 5% volt.

30 Márpedig a Bíróságnak már volt alkalma megállapítani a 2007. október 11-i Hollmann ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600) 40. pontjában, hogy a t?ke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben tiltott korlátozását valósítja meg az, hogy a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése az elért t?kenyereség tekintetében az 50%-os adóalapot kizárólag a portugáliai illet?ség? személyek tekintetében írja el?, a külföldi illet?ség? személyek tekintetében nem.

31 E megállapítást nem vonja kétségbe a 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765) 44. pontja sem, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a külföldi és a belföldi illet?ség? adóalanyok közötti eltér? bánásmód, amely abban áll, hogy az el?bbiek bruttó jövedelmére forrásadón keresztül egységes mérték? végleges adót vetnek ki, míg az utóbbiak nettó jövedelmei adóalap?kedvezmény mellett progresszív adókulcsok alapján adóznak, összeegyeztethet? az uniós joggal, mivel e megállapításhoz az a feltétel kapcsolódik, hogy az egységes adókulcs mértéke nem lehet magasabb, mint az érintett személy adóalap?kedvezménnyel csökkentett jövedelmeire ténylegesen alkalmazott progresszív adókulcsokból ered? adómérték. Márpedig a jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 29. pontjából kit?nik, a szóban forgó differenciált adózási rendszer ahhoz vezet, hogy ingatlanok eladásából származó t?kenyereség megszerzése esetén a külföldi illet?ség? személyekre szisztematikusan nagyobb adóteher hárul, mint a belföldi illet?ség?ekre.

32 E körülmények között az, ha a portugáliai illet?ség? adóalanyok által szerzett nyereség esetében 50%-os adóalapot írnak el?, amely nem alkalmazható azon külföldi illet?ség? adóalanyokra, akik a CIRS 72. cikkének (1) bekezdésében el?írt adózási rendszert választják, a t?ke szabad mozgására vonatkozó, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által tiltott korlátozásnak min?sül.

33 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az ilyen korlátozás az EUMSZ 65. cikk (1) és (3) bekezdésére tekintettel objektíven igazoltnak tekinthet?-e.

A t?ke szabad mozgására vonatkozó korlátozás igazolásának fennállásáról, az EUMSZ 65. cikk (1) és (3) bekezdésére tekintettel

34 Az EUMSZ 65. cikknek az e cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett (1) bekezdéséb?l az következik, hogy a tagállamok a nemzeti szabályozásukban különbséget tehetnek a belföldi és a külföldi illet?ség? adóalanyok között, amennyiben ez a különbségtétel nem szolgál a szabad t?kemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

35 Különbséget kell tehát tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján megengedett eltér? bánásmód és az e cikk (3) bekezdése alapján tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy ahhoz, hogy a CIRS 43. cikkének (2) bekezdésében és 72. cikkének (1) bekezdésében foglalthoz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethet?nek lehessen tekinteni a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdek alapján indokolható legyen (lásd ebben az értelemben: 2007. október 11-i Hollmann ítélet, C-443/06, EU:C:2007:600, 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Márpedig a jelen ügyben a belföldi és a külföldi illet?ség? adóalanyok tekintetében a portugál szabályozásban el?írt eltér? bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik. Ezenfelül ezt az eltér? bánásmódot nem igazolja nyomós közérdek.

37 El?s?r is, ami a helyzetek összehasonlíthatóságát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a

Bíróság a 2007. október 11-i Hollmann ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600) 50. pontjában már megállapította, hogy először is az ingatlanátruházásból származó tőkejövedelem adóztatása a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése és 72. cikkének (1) bekezdése értelmében az – akár belföldi, akár külföldi illetőségű – adóalanyok egyetlen jövedelemkategóriájára vonatkozik, másodszor az az adóalanyok mindkét kategóriáját érinti, harmadszor pedig az a tagállam, amelyben az adóköteles jövedelem forrása található, mindig a Portugál Köztársaság.

38 A fentiekből és különösen a jelen ítélet 29. pontjából az következik, hogy nem áll fenn olyan objektív különbség a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzete között, amely igazolhatná a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése és 72. cikkének (1) bekezdése alapján közöttük fennálló egyenlőtlen bánásmódot a Portugáliában fekvő ingatlanok átruházásából származó tőkegyereség pozitív egyenlegének adóztatása tekintetében. Következésképpen az MK-hoz hasonló külföldi illetőségű adóalany helyzete összehasonlítható a belföldi illetőségű adóalany helyzetével.

39 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a CIRS 43. cikkének a belföldi illetőségű személyek tőkegyereségére alkalmazandó 50%-os csökkentést előíró (2) bekezdése által követett cél, amely a portugál kormány szerint abban áll, hogy elkerüljék az említett, rendkívülinek és véletlennek tekintett nyereségek túlzott adóztatását, mivel semmiképpen nem zárható ki, hogy e megfontolás a külföldi illetőségű adóalanyokat is érintheti.

40 Másodszor, ami a nyomós közérdeken alapuló igazolás fennállását illeti, meg kell állapítani, hogy a portugál kormány nem hivatkozik ilyen indokok fennállására. Hivatkozik azonban arra, hogy a Portugáliában elért, ingatlanból származó tőkegyereség pozitív egyenlegének megadóztatása keretében a CIRS 43. cikkének (2) bekezdésének célja annak elkerülése, hogy a Portugáliában illetőséggel rendelkező adóalanyokat, vagy azon külföldi illetőségű adóalanyokat, akik úgy döntenek, hogy a CIRS 72. cikkének (9) és (10) bekezdése alapján a portugáliai illetőségű adóalanyokhoz hasonlóan adóznak, a velük szemben alkalmazott progresszív adómérték miatt hátrányos helyzetbe hozzák.

41 A Bíróság azonban a 2007. október 11-i Hollmann ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600) 58–60. pontjában megállapította, hogy a belföldi illetőségű személyeknek nyújtott adóelőny, amely a tőkejövedelem-adóztatás során alkalmazott, felére csökkentett adóalapból áll, mindenestre nagyobb, mint a jövedelmükre alkalmazandó progresszív adókulcsból adódó ezzel szemben álló hátrány. Következésképpen a Bíróság az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben úgy ítélte meg, hogy nem állapítható meg közvetlen kapcsolat az említett adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, a szóban forgó nemzeti szabályozásból eredő korlátozás tehát nem igazolható az adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével.

A belföldi illetőségűekkel azonos módon történő adózás választásának lehetősége?

42 Először is meg kell állapítani, hogy az Unióban vagy az EGT-ben illetőséggel rendelkező személyek azon lehetősége, hogy a CIRS 72. cikkének (9) és (10) bekezdése alapján a portugáliai illetőségű személyekre alkalmazandóhoz hasonló adózási rendszert válasszanak, és ily módon részesüljenek az e törvény 43. cikkének (2) bekezdésében előírt 50%-os csökkentésben, lehetővé teszi az MK-hoz hasonló, külföldi illetőségű adóalany számára, hogy válasszon a hátrányosan megkülönböztetett, azaz a CIRS 72. cikkének (1) bekezdésében előírt, és egy másik, hátrányos megkülönböztetéstől mentes adózási rendszer között.

43 Márpedig e tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az ilyen választási lehetőség a jelen esetben nem alkalmas arra, hogy a két adózási rendszer közül az előbbinek a hátrányosan megkülönböztető hatásait kizárja.

44 Amennyiben ugyanis az említett választási lehetőség tekintetében elismert lenne az ilyen hatás, az azzal a következménnyel járna, hogy egy olyan adózási rendszer részesülne jóváhagyásban, amely a hátrányosan megkülönböztető jellege miatt önmagában sérti az EUMSZ 49. cikket (lásd ebben az értelemben: 2010. március 18-ai Gielen ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 52. pont).

45 Ezenfelül, amint azt a Bíróságnak már volt alkalma kifejteni, az EUM-Szerződés által biztosított valamely alapvető szabadságot – a jelen esetben a tőke szabad mozgását – korlátozó nemzeti szabályozás még akkor is összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható (lásd ebben az értelemben: 2010. március 18-ai Gielen ítélet, C-440/08, EU:C:2010:148, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Következésképpen az alapügyben a külföldi illetőségű adóalany számára nyitva álló, arra vonatkozó választási lehetőség, hogy ugyanolyan módon adózzon, mint a belföldi illetőségű adóalanyok, nem teszi a Szerződéssel összeegyeztethetővé a jelen ítélet 32. pontjában megállapított korlátozást.

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely annak lehetővé tétele érdekében, hogy az e tagállamban fekvő ingatlanoknak a valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany általi átruházásából származó tőkenyereséget ne terhelje nagyobb adóteher, mint amelyet az ilyen típusú ügylet esetében az előbbi tagállamban illetőséggel rendelkező személy által elért tőkenyereségre alkalmaznának, az alkalmazandó adózási rendszert az említett adóalany választásától teszi függővé.

A költségekről

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely annak lehetővé tétele érdekében, hogy az e tagállamban fekvő ingatlanoknak a valamely más tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany általi átruházásából származó tőkenyereséget ne terhelje nagyobb adóteher, mint amelyet az ilyen típusú ügylet esetében az előbbi tagállamban illetőséggel rendelkező személy által elért tőkenyereségre alkalmaznának, az alkalmazandó adózási rendszert az említett adóalany választásától teszi függővé.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.